



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jana Schneeweise a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně:

**PROSTOR a.s.**, IČO: 411 88 519  
se sídlem Čimická 317/90, Praha 8  
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským  
se sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti  
žalovanému:

**Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 4420/21/5300-22442-712851

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2021, č. j. 4420/21/5300-22442-712851 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný k odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

(dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne

18. 6. 2019, č. j. 5542217/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období květen 2014, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 447 447 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 89 489 Kč, č. j. 5542245/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období červenec 2014, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 43 663 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 8 732 Kč, č. j. 5542268/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období srpen 2014, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 370 309 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 74 061 Kč, č. j. 5542298/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období září 2014, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 297 427 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 59 485 Kč, č. j. 5542314/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období říjen 2014, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 107 369 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 21 473 Kč, č. j. 5542329/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období listopad 2014, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 18 850 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 3 770 Kč a ze dne 12. 7. 2019, č. j. 6072390/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období leden 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 1 032 373 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 206 474 Kč, č. j. 6072539/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období únor 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 1 110 143 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 222 028 Kč, č. j. 6072703/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období březen 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 1 183 682 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 236 736 Kč, č. j. 6072847/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období duben 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 593 865 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 118 773 Kč, č. j. 6072967/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období květen 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 84 000 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 16 800 Kč, č. j. 6073070/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období červenec 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 225 821 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 45 164 Kč, č. j. 6073687/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období září 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 673 147 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 134 629 Kč, č. j. 6073753/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období říjen 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 362 993 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 72 598 Kč, č. j. 6073816/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období listopad 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 507 863 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 101 572 Kč, č. j. 6073866/19/2008-52524-111613, za zdaňovací období prosinec 2015, kterým byla žalobkyni doměřena DPH ve výši 151 200 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 30 240 Kč a změnil dodatečný platební výměr na DPH ze dne 18. 6. 2019, č. j. 5542245/19/2008-52524-111613 tak, že částka doměřené daně 43 663 Kč byla změněna na částku 138 163 Kč a částka penále 8 732 Kč změněna na částku 27 632 Kč, a dále dodatečný platební výměr na DPH ze dne 18. 6. 2019, č. j. 5542268/19/2008-52524-111613 tak, že částka doměřené daně 370 309 Kč byla změněna na částku 275 809 Kč a částka penále 74 061 Kč změněna na částku 55 161 Kč (dále společně jen „**dodatečné platební výměry**“). Ve zbytku bylo odvolání zamítnuto a dodatečné platební výměry potvrzeny. Žalobkyně se žalobou současně domáhala i zrušení dodatečných platebních výměrů.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Dne 22. 2. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období květen – prosinec 2014 (dále jen „zdaňovací období 2014“), leden – květen a červenec – prosinec 2015 (dále jen „zdaňovací období 2015“ a společně se zdaňovacím obdobím 2014 jako „předmětná zdaňovací období“). O jejím průběhu a výsledcích za zdaňovací období 2014 byla sepsána zpráva o daňové kontrole ze dne 24. 5. 2019, č.j. 633053/19/2403-60561-404938 (dále jen „ZDK 2014“), o průběhu a výsledcích daňové kontroly za rok 2015 byla sepsána zpráva o daňové kontrole ze dne 27. 6. 2019, č.j. 714863/19/2403-60561-404938 (dále jen „ZDK 2015“ a společně se ZDK 2014 jako „Zprávy o DK“). Správce daně žalobkyni uplatněné nároky na odpočet DPH nepřiznal, protože žalobkyně neprokázala, že plnění přijala od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu. Ve zdaňovacím období 2014 žalobkyně neprokázala, že služby dodali její dodavatelé Leviata, s.r.o. (dále jen „Leviata“), a Liberecká rozvojová agentura LIRA, obecně prospěšná společnost (dále jen „LIRA“). Ve zdaňovacím období roku 2015 neprokázala, že plnění bylo uskutečněno dodavateli Leviata, LIRA, JC PRO GROUP s.r.o., v likvidaci (dále jen „JC“) a Agentura HERA, s.r.o. (dále jen „HERA“), a jejich uskutečnění a přijetí v deklarovaném rozsahu.
4. Správce daně následně vydal dodatečné platební výměry, jimž žalobkyni doměřil DPH a uložil povinnost uhradit penále. Proti nim podala žalobkyně odvolání, jehož obsah žalovaný shrnul a následně se zabýval plněním od jednotlivých dodavatelů.

#### Leviata

5. Předmětem rámcové smlouvy s dodavatelem Leviata byly zakázky na údržbu zeleně a úklidové práce na komunikacích. Cena měla být stanovena vzájemně odsouhlasenou nabídkou. Propočty cen však žalobkyně nepředložila. Objednávky byly podepsány jen žalobkyní, z předávacích protokolů nebylo možno vyčíst, které osoby práce prováděly. Ze smluv s odběrateli žalobkyně přitom vyplynulo, že subdodavatelé neměli být využíváni.
6. Jednatelům Leviata byl od 12. 12. 2011 do 28. 4. 2015 J. A. (dále jen „p. A.“). Společnost nebyla registrována k silniční dani ani k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, byla nespolehlivým plátcem a nezveřejňovala účetní závěrky. V průběhu předmětných zdaňovacích období nebyla vlastníkem ani provozovatelem dopravního prostředku. Leviata má virtuální sídlo, nemá provozovnu a nikdy nebyla přihlášena jako zaměstnavatel. Nereagovala na výzvu správce daně a neumožnila ověřit, zda fakturované služby prováděla. Peníze z účtů společnosti byly ihned vybírány v hotovosti, případně posílány na nezveřejněný účet či soukromý účet p. A. a poté vybrány v hotovosti. Neprováděla ani standardní platby (mzdy, pojistné atd.). Docházelo k nestandardním operacím, což pochybnosti správce daně prohloubilo.
7. Správce daně vydal dne 23. 8. 2017 výzvu k prokázání skutečností č.j. 811059/17 (dále jen „výzva ze dne 23. 8. 2017“), v níž konstatoval splnění formální podmínky uznání nároku na odpočet DPH a současně popsal své pochybnosti. Z předložených dokladů nebylo možno zjistit, kdo práce se prováděl ani jakými stroji, ač byly fakturované služby v hodnotě milionů korun náročné na pracovní sílu. Leviata nemá zaměstnance ani vozový park, je nekontaktní a má status nespolehlivého plátce. Vznikla tedy pochybnost, zda služby skutečně dodala. Žalobkyně byla vyzvána, aby tuto skutečnost prokázala. Tím došlo k přenosu důkazního břemene. Žalobkyně reagovala na výzvu podáním, které se

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

omezovalo na důkazně nepodložená obecná vyjádření a navrhla výslech M. N. (dále jen „p. N.“) a p. A.

8. Správce daně obdržel na základě výzvy od Policie České republiky (dále jen „PČR“) úřední záznamy o výsleších p. A., J. K. (dále jen „p. K.“), K. F. (dále jen „pí. F.“), p. N. a bývalých zaměstnanců LIRA a JC pí. N., pí. V. a p. G. (dále jen „záznamy o výsleších“). Pana A. předvolal správce daně k podání svědecké výpovědi, ten však odmítl vypovídat z důvodu hrozby trestního stíhání. Pan K. (předseda představenstva žalobkyně) vypověděl, že jednání s dodavatelem vedli p. N. a pí. F. J. Č. (dále jen „p. Č.“) jej oslovil ohledně zájmu o práci a on jej odkázal na p. N. Pí. F. vypověděla, že osobně jednala jen s p. Č. a p. A. neznala. Nevěděla, proč byla spolupráce ukončena. Jejich výpovědi tedy pochybnosti neodstranily. Z výpovědi p. N. před správcem daně vyplynulo, že si jako obchodní ředitel nezajišťoval důkazní prostředky. Vzhledem k rozporům v jeho výpovědi s tou před PČR ji nelze považovat za věrohodnou. Použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení je přitom zásadně přípustné, což lze vztáhnout i na použití podaných vysvětlení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119). V případě odmítnutí svědecké výpovědi z důvodu obavy z trestního stíhání jsou přitom daňové orgány mohou vycházet z výpovědi svědka podané v jiných řízeních (viz rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2009, č.j. 7 Afs 93/2007-82).
9. Z výslechu p. A. před PČR vyplynulo, že s p. Č. pro žalobkyni vystavovali fiktivní faktury, což koresponduje s výpovědí p. N., který si nepamatoval, jak byla s Leviatou navázána spolupráce a p. A. uvedl, že v sídle žalobkyně nebyl a s nikým nejednal. To prohloubilo pochybnosti správce daně. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že pro ni předmětná plnění fakticky uskutečnila Leviata. Důkazní břemeno bylo na žalobkyni řádně přeneseno, ta však pochybnosti správce daně nevyvrátila. Svědecké výpovědi je spíše prohloubily. Žalobkyně nepředložila konkrétní důkazní prostředky a z výpovědi p. N. vyplynulo, že je ani neshromažďovala. Nejen že tedy neunesla důkazní břemeno, ale nemohla ohledně toho být ani v dobré víře.

#### LIRA

10. K plněním od dodavatele LIRA žalovaný uvedl, že rámcová smlouva byla obsahově totožná s tou, která byla uzavřena s Leviata. Opět nebyly předloženy propočty cen a na objednávkách chyběla kontaktní osoba dodavatele a podpis. Na předávací protokoly obsahovaly obecný popis. Nebyly předloženy listiny, z nichž by bylo možno zjistit konkrétní osoby, které práce prováděly. Rámcovou smlouvu podepsal p. Č. (předseda správní rady), avšak za LIRA měla jednat správní rada jako kolektivní orgán (listiny měly být vždy podepsány předsedou správní rady a další člene). Pan Č. tedy rámcovou smlouvu sám podepsat nemohl. Statutárním ředitelem byla nejprve Š. Č. (do 28. 3. 2015) a následně p. Č. (od 30. 3 do 5. 8. 2015). Zapsaný předmět činnosti neodpovídal poskytovaným službám, společnost nezveřejňovala účetní závěrky a byla nespolehlivým plátcem. LIRA provozovala nákladní automobil Audi, dva motocykly Harley-Davidson, traktor a čtyř osobní automobily. Jedinou provozovnou bylo „Fitko Lira“ v Chrastavě. Většinu zaměstnanců tvořily ženy s trvalým pobytem v Chrastavě. LIRA měla vymezena chráněná pracovní místa, jejichž popis neodpovídal službám, které měla poskytovat žalobkyni. LIRA neumožnila správci daně ověřit provedení fakturovaných služeb. Platby od žalobkyně byly po připsání na účet vybírány v hotovosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

11. Správce daně vydal ve výzvě ze dne 23. 8. 2017, v níž konstatoval splnění formální podmínky uznání nároku na odpočet DPH a současně popsal své pochybnosti. Z předložených dokladů nebylo možno zjistit konkrétní osoby, které práce prováděly ani jakými stroji, a to ačkoliv šlo o práce náročné na pracovní sílu. LIRA měla zaměstnance se sníženou pracovní schopností a zkrácenou pracovní dobou s vymezením pracovního místa v Liberci, resp. Chrastavě. Vozový park neodpovídal deklarovaným činnostem a byla nekontaktní. Vznikla pochybnost, zda dodala deklarované služby. Výzvou přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která však nepředložila žádný věrohodný důkaz, jen navrhla výsledky p. N. a p. Č.
12. Pan Č. odmítl před PČR vypovídat, což prohloubilo pochybnosti správce daně. Pan A. přitom uvedl, že právě p. Č. mu platil provizi za vystavování fiktivních faktur. Při výslechu před správcem daně p. Č. pouze uvedl, že spolupráce se žalobkyní proběhla, práce byly řádně předány, vyfakturovány a DPH byla odvedena. S odkazem na trestní stíhání více vypovídat odmítl. Jeho svědeckou výpověď proto nelze považovat za věrohodnou. Žalovaný v odvolacím řízení provedl opakovaný výslech p. Č., který vypověděl, že LIRA a JC se žalobkyní spolupracovaly. Nejdříve probíhala spolupráce s LIRA, po jejím prodeji pokračovala s JC. Nebyl schopen vysvětlit svou činnost v LIRA (ač byl členem správní rady a později ředitelem), v JC byl jednatelem. Pro oba dodavatele sháněl zakázky. Nebyl schopen říct, jaké činnosti společnosti vykonávaly ani kdy navázaly spolupráci s žalobkyní. Domluvil se na ní s p. K. a veškerá jednání vedl s p. N. Jeho tvrzení vyvolala pochybnosti správce daně o věrohodnosti jeho výpovědi. Není pravděpodobné, že by si nepamatoval svou pozici v LIRA.
13. V daňovém řízení se jeho tvrzení nepotvrdila, což dále snížilo věrohodnost jeho výpovědi. Nový majitel LIRA správcem daně neumožnil ověřit, jak byly práce prováděny a ani odpověď JC neobsahovala údaje o subdodavatelích. Z výpovědi p. Č. vyplynulo, že řídil práce za LIRA a JC a měl se tedy orientovat v okolnostech spolupráce se žalobkyní. Neorientoval se ale ani v odborných termínech, které se týkaly jím zajišťovaných prací. Jeho svědecká výpověď pochybnosti správce daně, zda byla plnění skutečně poskytnuta ze strany LIRA, neodstranila. Pan K. ani pí. F. ve svých výpovědích nesdělili ke spolupráci s dodavatelem žádné podrobnosti a ani jejich výpovědi tedy pochybnosti správce daně neodstranily.
14. Dále správce daně shrnul výpovědi p. N., p. K., pí. F., pí. N. a p. G. před PČR a uvedl, že z nich není zřejmé, že měli povědomí o tom, že by úklidové práce vykonávali subdodavatelé. Vozový park společností LIRA a JC popsali každý jinak.
15. Navržení svědci byli vyslechnuti, ale nevyvrátili pochybnosti správce daně. Důkazní břemeno bylo přeneseno a žalobkyně pochybnosti správce daně nevyvrátila, svědecké výpovědi je spíše prohloubily. Žalobkyně nepředložila žádné konkrétní důkazy a dle výpovědi p. N. je ani neshromažďovala. Nejen že tedy neunesla důkazní břemeno, ale nemohla být ani v dobré víře, že jej unese.

### JC

16. K plněním od JC byla předložena opět obsahově totožná rámcová smlouva. Opět nebyly předloženy ani propočty cen a na objednávkách chyběla kontaktní osoba. Objednávky neobsahovaly podpis dodavatele a v předávacích protokolech byl uveden jen obecný popis. Správcem daně nebyly předloženy listiny, z nichž by byly zřejmé osoby, které práce prováděly. Jednatelem byl od 6. 8. 2015 do 1. 10. 2017 p. Č. Předmět podnikání

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

neodpovídal poskytovaným službám, společnost nezveřejňovala účetní závěrky a od 12. 6. 2019 byla zapsána jako nespolehlivý plátce. Byla provozovatelem motocyklu Harley-Davidson, a terénního Audi, pořízených od LIRA. Jedinou provozovnu měla v Chrastavě. Měla 18 zaměstnanců (16 z nich bylo původně zaměstnáno u LIRA), většinou žen s trvalým pobytem v Chrastavě. Společnost měla vymezena chráněná pracovní místa, jejichž popis neodpovídal službám, které měla poskytovat. Společnost sice na výzvu správce daně předložila daňové doklady, nesdělila však, kdo a jak prováděl práce. Platby od žalobkyně byly opět po připsání na bankovní účet vybírány v hotovosti nebo zasílány na účet LIRA a pak vybírány.

17. Správce daně vydal výzvu ze dne 23. 8. 2017, v níž konstatoval splnění formální podmínky uznání nároku na odpočet DPH a současně popsal své pochybnosti. Z předložených dokladů nebylo možno zjistit, které konkrétní osoby práce prováděly ani jakými stroji, a to ačkoliv šlo o služby v hodnotě milionů korun náročné na pracovní sílu. JC měla zaměstnance se sníženou pracovní schopností a zkrácenou pracovní dobou s vymezením pracovního místa v Liberci, resp. Chrastavě. Vozový park nekorespondoval s deklarovanými činnostmi a byla nekontaktní. Správci daně vznikla pochybnost, zda dodala deklarované služby. Shora uvedenou výzvou přešlo důkazní břemeno na žalobkyni. Žalobkyně nepředložila žádný věrohodný důkaz, jen navrhla výslechy p. N. a p. Č.
18. Správce daně obdržel od PČR úřední záznamy o výsledcích p. Č., p. K., pí. F., p. N. a bývalých zaměstnanců JC pí. N., pí. V. a p. G. Svědek p. Č. odmítl před PČR vypovídat, což prohloubilo pochybnosti správce daně. Pan A. přitom uvedl, že právě p. Č. mu platil provizi za vystavování fiktivních faktur. Při výslechu před správcem daně p. Č. pouze uvedl, že spolupráce se žalobkyní proběhla, práce byly řádně předány, vyfakturovány a DPH byla odvedena. S odkazem na trestní stíhání více vypovídat odmítl. Jeho svědeckou výpověď proto nelze považovat za věrohodné potvrzení tvrzení žalobkyně. Žalovaný následně v odvolacím řízení provedl opakovaný výslech p. Č., který vypověděl, že LIRA a JC se žalobkyní spolupracovaly. Rámcová smlouva byla podepsána 22. 7. 2015 a bylo na ni uvedeno IČO JC, ač to bylo soudem přiděleno až 6. 8. 2015 a také číslo bankovního účtu, který byl zřízen 3. 8. 2015. Rámcová smlouva byla podepsána ještě před rozhodnutím o založení společnosti ze dne 27. 7. 2015. Na rámcové smlouvě tedy byly uvedeny údaje společnosti, která v době podpisu ještě nevznikla. Nebyl schopen uvést žádné další detaily spolupráce, pracovníky řešil subdodavately, názvy společností si nepamatoval a smlouvy neměl. Jeho svědecká výpověď tedy neodstranila pochybnosti správce daně.
19. Dále správce daně shrnul výpovědi p. N., p. K., pí. F., pí. N. a p. G. před PČR a uvedl, že z nich není zřejmé, že měli povědomí o tom, že by úklidové práce vykonávali subdodavatelé. Vozový park společností p. Č. popsali každý jinak. Jejich výpovědi dále prohloubily pochybnosti správce daně.
20. Správce daně vyslechl žalobkyní navržené svědky, ale ani oni nevyvrátili jeho pochybnosti. Důkazní břemeno bylo řádně přeneseno a žalobkyně pochybnosti správce daně nevyvrátila, navržené svědecké výpovědi je spíše prohloubily. Žalobkyně nepředložila k prokázání uskutečnění plnění žádné konkrétní důkazní prostředky a z výpovědi p. N. vyplynulo, že ani neshromažďovala. Nemohla tedy být v dobré víře. Žalobkyně tak nejen že neunesla důkazní břemeno, ale nemohla být ani v dobré víře, že jej unese.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

21. Žalobkyně následně navrhla výslechy p. K., p. N. a pí. Č. (statutární ředitelky LIRA), žalovaný však v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, proč jejich výslechy neprovedl.

#### HERA

22. K plnění od dodavatele HERA byla předložena Smlouva o poskytování služeb v reklamě a propagaci obsahující obecný popis služeb (dále jen „Smlouva o reklamě“) a předávací protokol. Konkrétní důkazní prostředky žalobkyně nepředložila. Jednatel HERA M. R. (dále jen „p. R.“) v daňovém řízení uvedl, že s žalobkyní nikdy nejednal a žádné služby pro ni nezajišťoval. Správce daně proto vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 28. 2. 2018, č.j. 114198/18 (dále jen „výzva ze dne 28. 2. 2018“) v níž konstatoval, že jeho pochybnosti vznikly tím, že neobdržel důkazní prostředky prokazující reálné přijetí služeb a jejich rozsah. Proto žalobkyni vyzval, aby prokázala, přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a jeho rozsah. Tím došlo k přenosu důkazního břemene. Žalobkyně žádné konkrétní důkazní prostředky nedoložila. Správci daně sdělila, že s ní nejednal p. R., ale M. H. (dále jen „p. H.“) a předložila kopie smluv a předávacích protokolů včetně fotodokumentace.
23. K některým plněním nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, prokazující jejich uskutečnění v deklarovaném rozsahu, příp. šlo o fotografie, z nichž není zřejmé, ke které akci se vztahovaly. Ty sice potvrdily, že se plnění uskutečnila, avšak rozsah reklamy prokázán nebyl.
24. Dle výpovědi p. H. měl každý z jednatelů HERA své klienty, přičemž žalobkyně byla jeho klientem. Smlouvy podepisoval převážně p. R., avšak byl-li přítomen v administrativní budově, podepisoval je také. Dále vypověděl, že za žalobkyni jednal s pí. F., příp. s p. N. a z jednání nebyly pořizovány záznamy. Následně uvedl obecný popis plnění a neobjasnil konkrétní důkazní prostředky. Nepamatoval si své dodavatele ani počty externích pracovníků. Jeho výpověď tak pochybnosti správce daně neodstranila. Veškerá žalobkyní předložená dokumentace byla podepsána p. R., což není v souladu s výpovědí p. H. Žalobkyně splnila formální podmínku přiznání nároku na odpočet DPH, ale neprokázala, že se plnění uskutečnila tak, jak byla deklarována. Důkazní břemeno bylo řádně přeneseno, ale žalobkyně pochybnosti správce daně nevyvrátila. Nepředložila důkazní prostředky prokazující uskutečnění předmětných plnění, přičemž tyto dle provedeného dokazování neexistují, resp. nejsou k dispozici.
25. Následně se žalovaný vyjádřil k odvolacím námitkám. K námitce nepřezkoumatelnosti platebních výměrů uvedl, že porovnáním tabulek v přílohách ZDK 2014 a 2015 s evidencemi k DPH je seznatelné, z jakých plnění a v jaké výši nebyly sporné odpočty uznány, stejně jako výše dodatečně vyměřené daně a důvody, proč nebyly nárokovány odpočty uznány. Správce daně ve výzvě z 23. 8. 2017 detailně popsal své pochybnosti, přičemž není povinen prokázat, jak se transakce uskutečnila. Postačí, pokud jeho zjištění založí důvodné podezření, což identifikované pochybnosti splnily. Žalobkyně pak své důkazní břemeno, které na ni bylo řádně přeneseno, neunesla. Správce daně také nekladl k tíži žalobkyně nekontaktnost jejích dodavatelů.
26. Správce daně nemusel vyjadřovat pochybnosti jednotlivě ke konkrétním plněním, týkaly se všech plnění. Žalobkyně reagovala obecně, konkrétní důkazní prostředky nepředložila. Nespolehlivost a neplnění zákonných povinností dodavatelů založily ve spojení s dalšími zjištěními důvodné pochybnosti. Přispěla k nim absence vhodných dopravních prostředků u dodavatelů, z dokazování přitom nevyplývalo ani jejich zapůjčení.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

27. Zjištění o kalkulacích cen založily důvodné pochybnosti způsobilé k přenosu důkazního břemene. Tvrzení, že žalobkyně nemohla od svých (sub)dodavatelích požadovat jmenné seznamy zaměstnanců, je v rozporu se smlouvami, podle nichž odběratelé žalobkyně takové seznamy vyžadovali. Stran námitek týkajících se nakládání s hotovostí pak žalovaný uvedl, že z provedené analýzy bankovních účtů dodavatelů žalobkyně vyplynulo, že na nich docházelo k nestandardním operacím korespondujícím s výpovědí p. A., a tyto založily důvodné pochybnosti způsobilé k přenosu důkazního břemene.
28. K námitkám týkajícím se plnění od HERA žalovaný zopakoval již shora uvedené skutečnosti a konstatoval, že pochybení správce daně neshledal. K hodnocení důkazů odkázal na předchozí části odůvodnění a potvrdil, že původní pochybnosti správce daně byly výpovědí p. H. odstraněny. Jeho svědecká výpověď však zahrnovala obecná tvrzení. Konkrétní dotazy správce daně nedokázal objasnit, nepamatoval si subdodavatele ani počty zaměstnanců atd. Jeho výpověď proto nepostačovala k odstranění pochybností a k unesení důkazního břemene. Stran tvrzení žalobkyně ohledně její obezřetnosti žalovaný uvedl, že žalobkyně nejen že neunesla důkazní břemeno, ale s ohledem na to, že si nezajistila podklady k prokázání nároku na odpočet DPH, nemohla být ani v dobré víře, že jej unese. Žalovaný se neztotožnil ani s tím, že by měl promítnout závěr o neuznání odpočtu na vstupu do daně na výstupu. Neuznání odpočtu na vstupu v důsledku neunesení důkazního břemene nemusí být kompenzováno snížením DPH na výstupu. Nevylučuje totiž, že žalobkyně pro své odběratele plnění uskutečnila.
29. Stran námitek k nepoužitelnosti listin z trestního řízení zopakoval, že použity být mohly, protože byly splněny zákonné podmínky a výslechy osob, které žalobkyně v daňovém řízení navrhla, byly provedeny. K namítanému procesnímu pochybení při zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že byla zahájena dne 22. 2. 2017, kdy správce daně vymezil její předmět a rozsah. Žalovaný neshledal pochybení správce daně ani při vydání sdělení. Žalobkyni muselo být po celý průběh daňové kontroly zřejmé, kterých plnění se týká a správce daně nepochybil ani při opravě ZDK 2014. Nemohl totiž k opravě zřejmých nesprávností užít § 104 daňového řádu, ale postupoval správně, když žalobkyni vyrozuměl a chybějící přílohy ji zaslal. Nesouhlasil ani s námitkou vnitřní rozpornosti výsledku kontrolního zjištění a s tvrzením, že přijatá plnění byla doložena bezvadnými daňovými doklady. Zopakoval, že bezvadné daňové doklady k prokázání faktického uskutečnění plnění nepostačují a žalobkyně své důkazní břemeno, které na ni bylo zpětně přeneseno, neunesla. Žalovaný konečně nepřisvědčil ani tvrzení o porušení § 1 odst. 2 a § 5 daňového řádu. Žalobkyně neuvedla, v čemž porušení daných ustanovení spatřovala a správce daně dle žalovaného postupoval v souladu se zákonem.

## II. Obsah žaloby

30. Žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nezákonné. Pouze potvrdilo dodatečné platební výměry, jejichž změna spočívala jen v početních přesunech. Daňové orgány nesprávně vyhodnotily okolnosti případu, nedostatečně zjistily skutkový stav, dopustily se vad řízení a nesprávného skutkového a právního hodnocení.
31. Ze ZDK 2014 plyne, že správce daně zpochybnil plnění přijatá od dodavatelů Leviata a LIRA, ale není zřejmé, která plnění a na základě jakých daňových dokladů zpochybnil v jednotlivých zdaňovacích obdobích. To činí dodatečné platební výměry

nepřezkoumatelnými, jelikož není zřejmé, jak správce daně dospěl k částce dodatečně vyměřené daně.

32. Žalobkyně využívá u zakázek, které není schopna sama zvládnout, subdodavatele. Uchazeče zve na pohovor, při němž je seznámí s charakterem prací, zjišťuje, zda disponují potřebnými lidskými zdroji atd. Je-li subdodavatel způsobilý, uzavře s ním rámcovou smlouvu, tak jako s Leviata a LIRA. Za společnost Leviata smlouvu uzavřel p. A., za společnost LIRA p. Č. Obě byly vedeny jako spolehliví plátcí a měly pro účely DPH evidován účet. Zakládání účetních závěrek do obchodního rejstříku o schopnosti poskytovat služby nevyovídá. Ta je zjištěna při realizaci první objednávky.
33. Subdodavatelé žalobkyně nepotřebují stroje ani provozovny, jedná se převážně manuální činnosti v terénu, na uskladnění nářadí stačí multikára sloužící i ke svozu nasbíraného odpadu. Jsou tak lichá zjištění správce daně, že Leviata a LIRA nemají evidována vozidla, případně jen vozidla nezpůsobilá k provádění objednaných služeb. Ta si mohou zapůjčit. K zjištění, jakými vozidly dodavatelé disponovali, žalobkyně navrhla výpověď p. Č., kterou však správce daně pro zdaňovací období 2014 neprovedl. Jeho výslech byl proveden až v odvolacím řízení a žalovaný jeho výpověď hodnotil jako obecnou a nezpůsobilé změnit jeho názor. Odpovědi však korespondovali obecně položeným dotazům. Jeho výpověď však osvědčila poskytnutí plnění ze strany Leviata a LIRA. Je přitom logické, že si s odstupem 5 až 6 let nepamatoval podrobnosti spolupráce. Při konfrontaci s daňovými doklady by byl konkrétnější, k té však nedošlo. Správce daně užil svou nečinnost při výslechu v neprospěch žalobkyně, jeho postup a hodnocení jsou tedy překvapivé. Výpověď hodnotil izolovaně, bez souvislosti s ostatními důkazy. Svědek potvrdil uskutečnění plnění dodavateli Leviata a LIRA a vysvětlil tvrzení p. A. a správcem daně uvedený úřední záznam PČR k tvrzením zaměstnanců chráněné dílny.
34. Správce daně si neopatřil výsledky zaměstnanců LIRA, které korespondují výpovědi p. Č. Žalobkyně je přitom předložit nemohla (s ohledem na trestní řád). Správce daně odkazuje na listiny získané z trestního řízení a na jejich základě zpochybňuje dodání prací a služeb deklarovanými dodavateli. Tyto důkazy však nebyly provedeny v daňovém řízení. Jde o výpovědi obviněných, kteří postupovali dle své obhajoby a nebyli povinni vypovídat pravdu. Žalobkyně zejména nesouhlasí s výpovědi p. A. Bylo by jen spekulací, proč vypovídal v rozporu se skutečností. K výpovědím z trestního řízení v době neskončeného dokazování by nemělo být přihlíženo, příp. by k nim mělo být přistupováno rezervovaně. Správce daně shledal rozpor výpovědi p. A. s výpovědi p. N., přesto se přiklonil k tvrzení p. A., aniž by to rozumně odůvodnil. Stejně postupoval u bývalých zaměstnanců LIRA. Úřední záznam PČR není sám o sobě důkazem ani v trestním řízení a nemůže nahradit výpověď. Důkazem může být pouze protokol o výslechu svědka v daňovém řízení. Tyto protokoly byly sepsány alespoň v rámci trestního řízení, k jejich obsahu se také vyjádřil p. Č., a je proto třeba tyto informace hodnotit komplexně.
35. Správce daně ve vztahu k listinám obdržným od PČR postupoval účelově se záměrem doměřit žalobkyni daň. Tyto listiny měly být vyřazeny z daňového řízení pro nezákonnost. Jejich pořizování bylo účelové, když je jejich obsah v rozporu s důkazy získanými v rámci daňového řízení (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Správce daně však formuloval své pochybnosti s odkazem na tyto listiny. Obecně sice tyto listiny využít lze, je však otázkou, jaká váha jim má být pro účely daňového řízení přiznána. Za relevantní důkaz měly být považovány svědecké výpovědi

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

získané v rámci daňového řízení (např. p. N.), s tím, že odmítnutí výpovědi ze zákonem předvídaného důvodu nemělo jít k tíži žalobkyně.

36. Zajištění objednaných prací lidskými zdroji je věcí dodavatele, žalobkyně nepožaduje a ani není oprávněna požadovat jmenný seznam osob, které objednané práce provádí. Ani správce daně neuvedl ustanovení, na jehož základě by k tomuto byla žalobkyně oprávněna. Žalobkyně pouze dbá na to, aby měl dodavatel k dispozici potřebný počet osob k zajištění splnění prací, což Leviata a LIRA naplnily. Žalobkyně také nemůže odpovídat za to, jak dodavatelé naloží s penězi, které jim vyplatí. Není tedy zřejmé, proč jí to bylo přičítáno k tíži. Pokud byly prostředky dodavatelem vybrány z účtu, je to věcí majitele účtu. Na co byly prostředky použity, by měl vysvětlit právě on, nikoli žalobkyně. Vysvětlení přitom poskytl p. Č., když uvedl, že v hotovosti platil své dodavatele prací, kterými zajišťoval splnění objednávek žalobkyně. Také tvrzení p. A., že vybíral peníze z účtu Leviaty a předával je p. Č., koresponduje s vyjádřením p. Č., že pro Leviatu působil jako subdodavatel a měl nárok na úhradu jí poskytnutých služeb.
37. Žalobkyně neměla povědomí o tom, že by plnění byla provedena jiným subjektem. Při realizaci objednaných prací bylo vždy jednáno se zástupci Leviata a LIRA., které předmětná plnění uskutečnily. Správce daně neposkytl alternativu, kdo předmětné práce vykonal a jakým způsobem byly uhrazeny. Žalobkyně jiné platby neevidovala. Jeho pochybnosti tedy postrádají logiku. Daňové orgány si vystačily s vyslovením pochybnosti o provedení služeb zmíněnými společnostmi, a to navzdory tomu, že žalobkyně předložila všechny dostupné důkazy, které po ni lze spravedlivě požadovat (ty společně s výpověďmi svědků tvoří požadovanou auditní stopu). Uskutečnění deklarovaných prací a služeb přitom správce daně nezpochybnil. Žalobkyně prokázala svá tvrzení daňovými doklady a bankovními výpisy, které prokazují uhrazení odměny za provedené práce právě společností Leviata a LIRA. Předložila také objednávky, předávací protokoly a pracovní výkazy. Správce daně žádný důkaz vyvracející jejich věrohodnost nepředložil.
38. Pro žalobkyni byly obě společnosti kontaktní a nemůže tedy nést odpovědnost za to, že následně se správcem daně nekomunikovaly a takový stav jí nemůže být přičítán k tíži. To žalovaný sice tvrdil, současně však podotkl, že tato skutečnost prohloubila jeho pochybnosti a tedy na jeho rozhodování vliv měla.
39. V některých odběratelských smlouvách skutečně jsou ustanovení o povinnosti hlásit případné dodavatele. Její plnění ale odběratelé většinou nevyžadují, i když o využívání dodavatelů vědí. Podstatné je vykonání prací. Podobně je tomu u povinnosti hlásit jmenovitě pracovníky úklidu. Nesplnění uvedených povinností nevyvrací fakt, že práce byly provedeny prostřednictvím příslušných dodavatelů (to žalobkyni umožňuje ucházet se o více zakázek).
40. Správce daně považoval předložené doklady za nedostatečné, ale jak měla žalobkyně přijaté zdanitelné plnění doložit. Pořizování fotodokumentace z prováděných prací s fotografiemi pracovníků dodavatelů žalobkyně by narazilo na ochranu osobních údajů ve smyslu GDPR.
41. Výzva ze dne 23. 8. 2017 byla zdůvodněna pochybnostmi o skutečných dodavatelích a správce daně žalobkyni vyzval k jejich prokázání, a to přesto, že shledal předložené doklady formálně bezvadnými. Žalobkyně tedy uplatnila nárok na odpočet DPH v souladu se zákonem, neboť správce daně nezpochybnil dodržení jí předkládané instrukce GFŘ. Správce daně současně neprokázal pochybnosti pro případné odepření nároku na

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

odpočet a nezákonně přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Je absurdní, aby správce daně v případě neobstarání takových okolností, ze kterých by mohl dovodit své pochybnosti, za to žalobkyni „trestal“ neuznáním nároku na odpočet DPH.

42. Výsledek kontrolního zjištění ze dne 11. 3. 2019 trpí jako celek vadami. I přes úplné účetní doklady a dodatečné vysvětlení správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť nepředložila konkrétní důkazní prostředky prokazující, že dodání předmětných služeb bylo uskutečněno deklarovanými dodavateli. To však správce daně v kontrolním zjištění sám vyvrací (viz str. 4, 6, 7). Správce daně jen schovává rozpory v kontrolním zjištění pod termín „pochybnosti“. Pokud se mu předložený důkaz nehodí, prohlásí, že o něm má pochybnosti. Nerozlišuje, o jaký důkaz se jedná, neboť nepředchází jeho úvaha, zda takovou skutečnost jako důkaz osvědčil a proč. Příkladem je úvaha o neověření uskutečnění zdanitelného plnění u deklarovaného dodavatele jako legitimní zdroj pochybností. Následně však uvádí, že nezpochybnil existenci zdanitelného plnění, pouze jeho uskutečnění deklarovaným dodavatelem. Jde přitom o rozdílné skutkové podstaty. Pokud neměl pochybnosti o existenci zdanitelného plnění, je nelogické, aby nárok na odpočet neuznal. Přijaté zdanitelné plnění se zpravidla ve stejném zdaňovacím období projeví v uskutečněných zdanitelných plněních povýšených o příslušnou marži.
43. Daňové orgány tedy porušily § 1 odst. 1 daňového řádu, neboť nezjistily a nestanovily DPH správně, čímž porušily i jeho § 5. Postupovaly v rozporu s § 8 odst. 1 a 3 ve spojení s ustanoveními hlavy V. daňového řádu, když užívaly i instituty neobsažené v tomto zákoně a prováděly dokazování způsobem nevedoucím ke správnému zjištění a stanovení daně. Současně nevyřadily účelově získané důkazy a porušily § 147 ve spojení s § 104 daňového řádu, když vydaly dodatečné platební výměry, které nebyly kvalifikovaným způsobem odůvodněny (neúplná zpráva o daňové kontrole).
44. Dále žalobkyně namítla, že ze ZDK 2015 vyplývá, že správce daně zpochybnil plnění přijatá od dodavatelů Leviata, LIRA, JC PRO GROUP a HERA. Žalobní argumentace ohledně deklarovaných dodavatelů Leviata, LIRA a JC PRO GROUP je věcně totožná jako ta výše uvedená v případě ZDK 2014. Její modifikace souvisí pouze se zasazením do kontextu ZDK 2015 a prvostupňových rozhodnutí z 12. 7. 2019.
45. Ohledně od dodavatele HERA správce daně ignoroval důkazy a nehodnotil je v jejich souhrnu. Své pochybnosti založil na výpovědi jednatele HERA p. R., který uvedl, že se žalobkyní nejednal a žádné služby pro ni nezajišťoval. Tato pochybnost však odpadla výsledkem druhého jednatele HERA p. H., který potvrdil, že se žalobkyní jednal on. Daňové orgány přesto setrvaly na zpochybnění uskutečnění zdanitelného plnění, a to s odkazem na absenci či nedostatečnost fotodokumentace. Správce daně tedy neobjasnil, na čem zakládal své pochybnosti, které by měla žalobkyně vyvrátit. Žalovaný uvedl, že p. H. sice nebyl konkrétní, ale osvědčil poskytnutí zdanitelného plnění žalobkyni. Tento důkaz není možné pominout.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

46. Žalovaný ve svém vyjádření soudu navrhl, aby žalobu zamítl a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odmítl tvrzení žalobkyně, že své důkazní břemeno unesla a daňové orgány nikoliv. Dokazování provádí správce daně s využitím postupů dle § 92 daňového řádu, jehož druhý odstavec přitom vyžaduje, aby v rámci zjišťování významných skutečností postupoval co nejúplněji. Není však povinen prokazovat, jak se ve skutečnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Správce daně není vázán návrhy daňového subjektu na provedení důkazních prostředků (jsou-li však tyto navrženy, musí se jimi zabývat). Daňový subjekt může být povolán k prokázání všech skutečností, které tvrdil nebo tvrdit měl. S ohledem na § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, a to i když daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady. Správce daně tíží důkazní břemeno ohledně důvodnosti jeho pochybností, nemusí však prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je povinen prokázat vážné a důvodné pochyby a označit k tomu konkrétní skutečnosti. Prokáže-li správce daně právě uvedené, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů, popřípadě svá tvrzení korigovat.

#### IV. Další podání žalobkyně

47. Žalobkyně na základě výzvy soudu s ohledem na vydání rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* zopakovala, že v daňovém řízení prokázala, že předmětné služby poskytli deklarovaní dodavatelé. Žalobkyni netížilo důkazní břemeno ohledně subdodavatelů či konkrétních osob, které práce prováděly. Pochybnosti se přitom týkaly výlučně totožnosti dodavatelů.
48. Z objemu a ceny zdanitelných plnění je zjevné, že dodavatel (byť i neidentifikovaný) musel mít postavení osoby povinné k dani. Daňové orgány přitom měly tyto informace v daňovém řízení k dispozici. Je také nepravděpodobné, že plnění v takovém rozsahu by poskytla osoba, která plátcem DPH nebyla. Obchody probíhaly vždy obdobně, doklady mají obdobný formát a jednáno bylo s p. Č. a p. A. Žalobkyně vždy platila obdobným způsobem. To vylučuje možnost, že plnění by provedly desítky neplátců. I kdyby však žalobkyně přijala plnění od neplátců DPH, což odmítá, nebyla by to překážka přiznání nároku na odpočet DPH, neboť i neplátce se vystavením doklad s DPH může stát osobou povinnou k dani.
49. Žalobkyně rovněž navrhla provedení výslechu p. Č. a p. A. za účelem ověření, kdo byl skutečným dodavatelem jimi zajištěných služeb a zda se jednalo o osoby v postavení plátce DPH. V daňovém řízení nebyly známy závěry ve věci *Kemwater ProChemie* a svědkům tak ani nemohly být kladeny v tomto ohledu relevantní otázky. Tyto výslechy by měl provést především žalovaný.

#### V. Ústní jednání před soudem

50. Žalovaný se ústního jednání účastnil s předchozím svolením soudu prostřednictvím videokonference. Za účelem ověření totožnosti úřední osoby zastupující žalovaného bylo soudu na jeho žádost předem doručeno pověření žalovaného pro Mgr. J. K. ze dne 8. 7. 2022 (založeno na čl. 118 soudního spisu), dále kopie jejího služebního průkazu státního zaměstnance (založena na čl. 119 soudního spisu) a konečně kopie jejího občanského průkazu (založena na čl. 122 soudního spisu). Za pomoci těchto v soudním spise založených kopií soud při jednání ověřil totožnost zaměstnankyně žalovaného Mgr. J. K..

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

51. Obě strany setrvaly při ústním jednání na svých dosavadních procesních stanoviscích. Na dotaz soudu, zda žalobkyně setrvává na argumentaci, že předmětné služby dodaly společnosti Leviata, LIRA a právní zástupce žalobkyně odpověděl, že na tomto tvrzení setrvává. Avšak pokud by soud dospěl k závěru, že tomu tak nebylo, pak zástupce žalobkyně navrhol, aby bylo výsledky p. A. a p. Č. prokazováno, kdo byl skutečným dodavatelem. Závěrem k těmto dotazům soudu právní zástupce uvedl, že žalobkyně byla v dobré víře, že dodavatelem byly společnosti uvedené na daňových dokladech. Pokud tomu tak nebylo, pak nechť je prokazován skutečný dodavatel například také výsledkem p. Č. a p. A.
52. Soud při jednání zamítl návrhy žalobkyně na doplnění dokazování výsledky p. A. a p. Č. K zamítnutí návrhů na doplnění dokazování soud uvádí, že p. A. i p. Č. byli (i opakovaně) vyslechnuti v daňovém řízení a daňový spis obsahoval také úřední záznamy o jejich výsledcích před policejním orgánem. Soud neshledal, že by jejich další opakovaný výslech mohl přinést jiný výsledek, než ten, který přinesl již v daňovém řízení. Současně zamítl také provedení dalších žalobkyní provedených důkazů fakturami vydanými odběrateli žalobkyně s předávacími protokoly, fakturami tvrzených dodavatelů s předávacími protokoly a tabulkami vyjadřujícími souvislost jednotlivých vydaných a přijatých faktur žalobkyně ve vztahu k plněním od dodavatelů Leviata, LIRA a JC. Tyto skutečnosti jsou seznatelné z obsahu soudu předloženého spisového materiálu správních orgánů a doplnění dokazování těmito materiály by tak bylo nadbytečné. Soud neprovedl ani navrhovaný důkaz rozhodnutím Ústavného soudu Slovenské republiky, protože jeho závěry nepovažoval za rozhodné pro posouzení věci.

## VI. Posouzení žaloby Městským soudem

53. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je dle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán, přezkoumal napadená rozhodnutí včetně řízení, které jejich vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
54. Soud úvodem konstatuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Uneseli správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak upravil svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 – 36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23).
55. Námitce nepřezkoumatelnosti, založené na tvrzení, že není zřejmé, která přijatá plnění a na základě jakých daňových dokladů zpochybňoval v jednotlivých zdaňovacích

obdobích, soud nepřisvědčil. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z odůvodnění dotčeného rozhodnutí zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45).

56. Na str. 3 ZDK 2014 správce daně vyslovil, že kontrolovanými daňovými doklady jsou faktury přijaté za vymezená zdaňovací období od Leviata a LIRA specifikované v přílohách č. 1 a č. 2 (obdobně je tomu i v případě ZDK 2015, kdy šlo o faktury od Leviata, LIRA, JC a HERA specifikované v přílohách č. 1 až 4). Na řadě míst v ZDK 2014 pak správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že dodání předmětných služeb bylo uskutečněno dodavateli uvedenými na daňových dokladech a odkázal na přílohy č. 1 a č. 2. (str. 24, 25, 28 a 30 ZDK 2014), obdobně platí u ZDK 2015 ve vztahu k odkazům na přílohy č. 1 až 3 (str. 16 až 21, 28, 32, 34) a příloze č. 4 (str. 35 a 36). V předmětných přílohách jsou jednotlivé posuzované daňové doklady dostatečně identifikovány a je u nich i uveden předmět plnění. Z právě uvedeného je soudu zřejmé, že správce daně z příslušných důvodů zpochybňoval všechna plnění podle daňových dokladů vypočtených v přílohách k ZDK 2014 a ZDK 2015. Toto pojetí vyplývá i ze samotného pojetí argumentace obsažené ve Zprávách o DK, která je zaměřena spíše obecně na otázky spolupráce žalobkyně s deklarovanými dodavateli, než aby se věnovala jednotlivě konkrétním plněním. Lze-li důvodně pochybnosti správce daně a posouzení, zda je žalobkyně následně vyvrátila, univerzálně vztáhnout k souboru deklarovaných plnění, nevidí soud důvod, aby se správce daně či žalovaný museli vyjadřovat ke každému deklarovanému plnění zvlášť.
57. Žalobkyně dále namítala, že si dostatečně prověřila své dodavatele a že jí nelze přičítat k tíži, jak nakládali s penězi, které jim uhradila. Taková argumentace se však míjí s důvody napadeného rozhodnutí, neboť v nyní posuzované věci nebylo důvodem neuznání odpočtu DPH zapojení žalobkyně do podvodného řetězce (u kterého se obezřetnost daňového subjektu zkoumá), ale neprokázání splnění zákonem předepsaných hmotněprávních podmínek pro úspěšné uplatnění odpočtu. Ani jedna ze skutečností, které žalobkyně uváděla, jí daňovými orgány k tíži přičítána nebyla, žalovaný ani neuváděl, že by žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná při prověřování svých dodavatelů. Nicméně jejich počínání (většinu finančních prostředků obratem vybírali z bankovních účtů), nedostatek zaměstnanců, vozidel a dalších technických prostředků, jakož i jejich nekontaktnost, absence provozovny a nedostatky ve sbírce listin, vedly dohromady k tomu, že správce daně pojal pochybnosti o tom, zda skutečně dodali deklarovaná plnění. Takové úvaze daňových orgánů nemá soud co vytknout a ztotožňuje se s ní.
58. Soud nezpochybňuje žalobkynino tvrzení, že bylo záležitostí dodavatelů, jak zajistí pracovníky pro provedení úklidových prací. Žalobkyně však opomíjí pro věc podstatnou okolnost, že právě a výlučně na ní leží důkazní břemeno prokázat, že deklarovaná

zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna v souladu s předloženými daňovými doklady. Správce daně soustředil celou řadu indicií nasvědčujících důvodnosti svých pochybností, čímž došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Ta se mylí, domnívá-li se, že byla nucena odstraňovat pochybnosti o tom, jak její dodavatelé zajišťovali pracovníky k provedení prací. Nic takového ze spisu nevyplývá, správce daně požadoval výhradně doložit, že deklarovaní dodavatelé plnění poskytli v deklarovaném rozsahu a čase, což se žalobkyni prokázat nepodařilo. Ani svědecká výpověď p. Č. přitom nebyla způsobilá toto prokázat. P. Č. totiž nedokázal odpovědět ani na základní otázky týkající se činností, které měly společnosti LIRA a JC pro žalobkyni vykonávat a nepamatoval si ani základy spolupráce s ní. Žalovaný tedy nepochybil, pokud již na základě těchto skutečností shledal výpověď p. Č. jakožto člena správní rady, resp. statutárního orgánu uvedených společností nevěrohodnou. Shledávala-li žalobkyně potřebu položit svědkovi nějakou konkrétní otázku stran jednotlivých daňových dokladů, mohla tak během výslechu prostřednictvím svého právního zástupce učinit. Byla to konec konců ona, koho tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání, že předmětná plnění byla poskytnuta a že je poskytli deklarovaní dodavatelé. Žalobkyně proto nemůže nyní v soudním řízení daňovým orgánům účinně vyčítat, že jimi položené otázky byly příliš obecné a některé nezazněly vůbec. Žalobkyně byla o provádění svědeckých výpovědí vždy řádně a v souladu se zákonem vyrozuměna a nyní namítané dotazy tak mohla položit svědkům v průběhu jejich výslechu sama. To však neučinila.

59. Soud považuje za správný i postup daňových orgánů při obstarání důkazů z trestního řízení. Správce daně získal v souladu s § 58 a § 93 odst. 4 daňového řádu listiny, které jsou součástí trestního spisu. Jednalo se o podání vysvětlení jednatelů dodavatelů a jejich bývalých zaměstnanců, protokolů o výslechu apod. Z těchto důkazních prostředků vyplynul rozpor mezi zjištěními učiněnými správcem daně a daňovými tvrzeními žalobkyně. Veškeré rozpory žalovaný podrobně uvedl v napadeném rozhodnutí v odstavcích 26 až 110.
60. S argumentací žalobkyně, podle níž je třeba vycházet primárně z důkazních prostředků zajištěných v daňovém řízení, a nikoliv v řízení trestním, soud poukazuje na správné vypořádání téže námitky žalovaným v odstavcích 41 a 127 napadeného rozhodnutí a odkazuje na judikaturu NSS, z níž vyplývá, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení je zásadně přípustné (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS), přičemž to platí i pro záznam o podání vysvětlení před Policií ČR. Pokud jde o vztah daňového a trestního řízení v téže věci, NSS v rozsudku ze dne 2. 5. 2018, čj. 1 Afs 220/2017-28, zdůraznil, že: *„předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli. V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Neprokázaní skutku v trestním řízení pak vede ke zproštění obžaloby, oproti tomu v daňovém řízení neprokázání tvrzených skutečností ovlivňuje daňovou povinnost. Výsledky*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

*daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce tudíž nemusí být nutně shodné*. Soud má za to, že správce daně byl oprávněn výsledky provedené před Policií ČR v daňovém řízení použít, jelikož byly splněny všechny zákonem a judikaturou stanovené podmínky. Ostatně výsledky provedené před orgány Policie ČR nejsou v rozporu s výsledky dokazování v daňovém řízení, ba naopak poskytují spolu s důkazy z daňového řízení ucelený obraz o tom, že existují vážné a důvodné pochybnosti stran dodání plnění deklarovanými dodavateli.

61. Je-li žalobkyní namítáno, že daňové orgány nevycházely z kompletního trestního spisu a nepřipustně nahrazovaly výsledky svědků v daňovém řízení přebíráním listin z trestního spisu, soud námitku nepovažuje za důvodnou. Jednak osoby vyslechnuté v trestním řízení již pod hrozbou trestního stíhání v daňovém řízení převážně vypovídají odmítly, jednak trestní spis sloužil správci daně právě k objasnění a odůvodnění vlastních pochybností o správnosti žalobkyniných tvrzení. Pokud měla žalobkyně za to, že trestní spis obsahuje pro ni příznivé listiny, nic jí nebránilo v tom, aby navrhla příslušné doplnění dokazování. To však v daňovém řízení neučinila.
62. K tvrzení žalobkyně, že správce daně ani žalovaný neposkytli alternativu, kdo předmětné práce vykonal a jakým způsobem byly uhrazeny, soud uvádí, že tak ani nebyli povinni činit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63). Po vyslovení důvodných pochybností bylo na žalobkyni, aby prokázala, že přijala deklarovaná plnění od deklarovaných dodavatelů.
63. Soud se žalobkyní souhlasí do té míry, že nekontaktnost Leviata a LIRA ve vztahu ke správci daně nelze žalobkyni přičítat k tíži. Takové hodnocení však z napadeného rozhodnutí nijak nevyplývá. Zároveň však taková nekontaktnost ani žalobkyni nijak nesvědčí z hlediska prokázání, že přijala deklarovaná plnění od deklarovaných dodavatelů. Ač tedy nekontaktnost nemohla mít vliv na hodnocení, zda žalobkyně v daňovém řízení prokázala splnění podmínek pro přiznání odpočtu na DPH, mohla jistě společně s dalšími skutečnostmi přispět ke vzniku prvotních vážných a důvodných pochybností správce daně. Soud rovněž se žalobkyní souhlasí v tom smyslu, že porušení smluvních povinností žalobkyně hlásit její případné dodavatele a hlásit jmenovitě pracovníky podílející se na úklidu nevyvrací, že práce pro odběratele byly žalobkyní provedeny prostřednictvím deklarovaných dodavatelů. Nicméně tyto skutečnosti zcela jistě nepřispívají k rozptýlení pochybností správce daně, a naopak je spíše prohlubují.
64. K námitce, že správce daně nepředestřel, jakým jiným způsobem by měla žalobkyně přijaté zdanitelné plnění doložit, soud odkazuje na § 93 odst. 1 daňového řádu, podle kterého lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Bylo na žalobkyni, pokud hodlala uplatnit nárok na odpočet DPH, aby byla ohledně předmětných plnění náležitě obezřetná a opatřila si důkazní prostředky, kterými by v daňovém řízení deklarované skutečnosti byla schopna prokázat (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2007, č.j. 2 Afs 177/2006 - 61).
65. K žalobní námitce, že správce daně ve výzvě ze dne 23. 8. 2017 neprokázal pochybnosti vedoucí k odepření nároku na odpočet DPH, soud konstatuje, že je formulována do značné míry obecně. Žalobkyně se v žalobě konkrétně nevyjádřila k jednotlivým důvodům, na jejichž základě správce daně podle výzvy pojal vážné a důvodné pochybnosti. K tomu je třeba uvést, že správce daně nemá povinnost prokázat, že se účetní případ odehrál jinak,

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

než je o něm účtováno ve smyslu unesení důkazního břemene. Má však povinnost prokázat existenci vážných a důvodných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č.j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS) Pokud správce daně označí konkrétní skutečnosti, podle nichž hodnotí doklady předložené daňovým subjektem jako nevěrohodné, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Ten přitom musí doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, či svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 Afs 39/2010 – 124).

66. K tomu soud uvádí, že správce daně ve výzvě (a potažmo i žalovaný v napadeném rozhodnutí) podrobně vyjmenoval a popsal konkrétní důvody pochybností, zda byli deklarovaní dodavatelé skutečnými dodavateli zboží dle předložených daňových dokladů, přičemž tyto důvody mají oporu ve správním spisu či informačních systémech veřejné správy, a soud se plně ztotožňuje se závěrem, že ve svém souhrnu zakládají vážné a důvodné pochybnosti. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno a ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění tvrzené obchodní spolupráce deklarovanými dodavateli jej v souladu se zákonem a judikaturou přenesl na žalobkyni.
67. S ohledem na shora uvedený charakter důkazního břemene daňových orgánů ve vztahu k důvodným pochybnostem je pak nedůvodná také námitka žalobkyně, že správce daně schovává rozpor v kontrolním zjištění pod termín pochybnosti. Soud předně k této námitce konstatuje, že je velice nekonkrétní a zejména je z ní zřejmé, že žalobkyně za tvrzené „rozpory“ v kontrolních závěrech považuje správcem daně vznesené pochybnosti, a to také ve vztahu k hodnocení důkazů. Skutečnost, že správce daně v kontrolním zjištění uváděl své pochybnosti, a to také ve vztahu k předloženým důkazním prostředkům, je zcela v souladu se zákonem a nejednalo se o žádné „schovávání rozporů“, jak se snaží tvrdit žalobkyně.
68. S ohledem na výše uvedenou argumentaci soud k obecné námitce žalobkyně v odpovídající míře obecnosti uvádí, že správce daně ani žalovaný neporušili § 1 odst. 1 a § 5 daňového řádu, a nepostupovali v rozporu s § 8 odst. 1 a 3 ve spojení s ustanoveními hlavy V. daňového řádu, neboť používali nástroje předvídané daňovým řádem a v souladu s ním. K tvrzenému porušení § 147 ve spojení s § 104 spatřovanému ve vydání nedostatečně odůvodněných dodatečných platebních výměrů soud podotýká, že tyto považuje za dostatečně odůvodněné prostřednictvím Zpráv o DK v souladu s § 104 odst. 3 daňového řádu.
69. K odkazům žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 a usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19 soud podotýká, že není zřejmé, co konkrétně z jejich závěrů žalobkyně pro svůj případ vyvozuje, jen z uvedených rozhodnutí cituje.
70. Soud obecně souhlasí s žalobkyní citovaným závěrem rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, že *„má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.“* V nyní

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

posuzovaném případě však nevyplývá, že by správce daně upřednostnil výběr daně od žalobkyně z důvodu jednodušší vymahatelnosti a zaručení výnosu a žalobkyně v tomto ohledu ani nic konkrétního netvrdila. V reakci na žalobkyní citovaný závěr předmětného rozsudku, že „Skutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje“ soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá tvrzení, že žalobkyně mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o takových okolnostech (že je součástí podvodného jednání), pouze že neprokázala splnění podmínek pro přiznání odpočtu DPH (v případě, jímž se v citovaném rozsudku zabýval NSS, stěžovatelka splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH). Správce daně i žalovaný přitom dostatečně odůvodnily, proč považovali konkrétní počínání žalobkyně, na němž založili své pochybnosti, za nestandardní.

71. Ohledně usnesení Soudního dvora EU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19 přitom lze odkázat na např. na rozsudek NSS ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, ve kterém se uvádí, že „NSS navíc poznamenává, že ve věci *Vikingo Fővállalkozó* bylo vydáno pouhé usnesení se stručným odůvodněním, jehož závěry je nutné vykládat spolu s podrobnějším vysvětlením ve věci *Kemwater* (obdobně rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021 - 43, bod 44). Daňový subjekt požadující odpočet daně tedy nemusí nutně ztotožnit skutečného dodavatele plnění, ale je v takovém případě povinen prokázat, že skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani.“ Závěry vyslovené ve věci *Kemwater ProChemie* jsou pro nyní posuzovanou věc rozhodující.
72. S ohledem na odpověď žalobkyně na výzvu soudu ohledně vydání rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* a tvrzení žalobkyně uplatněná v rámci ústního jednání se soud musel zabývat dopadem jeho závěrů na posuzovanou věc. Soudní dvůr Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, uvedl, že „uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového odvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“
73. Rozšířený senát NSS následně na závěry Soudního dvora Evropské unie navázal v rozsudku, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208. Připomněl, že „[Soudní dvůr Evropské unie] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“ Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

níž Soudní EU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.

74. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 20. 7. 2022, č.j. 10 Afs 281/2020 – 70 konstatoval, že „*nová judikatura ve věci Kemwater nemá automaticky vést ke zrušení všech dřívějších zamítaných soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namístě zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.*“
75. Soud se tedy musel zabývat tím, zda se v řízení vyskytla taková indicie, že předmětná plnění dodal jiný dodavatel, který současně byl plátcem daně. Nutno poznamenat, že žalobkyně svá tvrzení obsažená v odpovědi na výzvu soudu zjevně vztáhla pouze k plněním, které měly být dodány společnosti Leviata, LIRA a JC, protože v této souvislosti navrhla jen výslechy p. A. a p. Č. Soud konstatuje, že z okolností případu skutečnost, že skutečným dodavatelem musel být plátc DPH, nevyplývá. Tvrzená, avšak ničím neprokázaná existence dalších subdodavatelů, nijak neprokazuje provedení prací konkrétním dodavatelem, který by byl plátcem DPH. To platí i o úhradách na bankovní účty deklarovaných dodavatelských společností, protože z okolností posuzované věci vyplývá, že mohlo jít o platby pouze formální, které byly obratem vybírány a vráceny žalobkyni nebo užity k vyplacení skutečného dodavatele služeb, jehož totožnost nebyla prokázána. Jinak řečeno, vznikly-li důvodné pochybnosti o tom, zda dodavatelé práce provedli, pouhá skutečnost, že byly na jejich účty odeslány peníze, je nevyvrací, a to ani tehdy, pokud je nesporné, že někdo práce provést musel. I když byly na účty deklarovaných dodavatelů odeslány platby přesahující roční limit obratu pro plátcovství DPH, nelze odpočet přiznat, pokud o skutečné dodavatele nešlo. V posuzované věci tedy není jasné, zda práce vykonal plátc DPH. Jakkoliv v případě výrazně figuruje p. Č., žalobkyně neobjasnila a neprokázala, jaká skutečně byla jeho role (v některých případech mohl figurovat jako statutární orgán dodavatele; případně mohl být faktickým dodavatelem on sám, nebo mohl zprostředkovávat dodání plnění od jednotlivých pracovníků). Nebylo však úkolem daňových orgánů ani soudu pátrat po skutečném běhu událostí, neboť daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací. Vzhledem k tomu, že poskytnuté plnění je dělitelné a každou část mohl poskytnout někdo jiný, je nutno uzavřít, že nebylo prokázáno, že dodavatelem plnění byl plátc DPH. Na tomto závěru nemůže podle soud nic změnit ani domněnka žalobkyně, že vzhledem k rozsahu plnění a jejich hodnotě nepravděpodobné, že by plnění byla poskytnuta neplátc DPH. Žalobkyně k tomuto tvrzení nepředložila žádné listinné důkazy, krom daňových dokladů a předávacích protokolů, které však mohou osvědčit pouze to, že plnění byla uskutečněna. To však nebylo mezi stranami sporné. Soud pak, jak bylo uvedeno již shora, neprovedl v řízení dokazování svědeckými výslechy p. A. a p. Č. Dospěl totiž k závěru, že jich výpovědi byly (některé i opakovaně) provedeny v daňovém řízení. Pan A. před správcem daně vypovídat odmítl s poukazem na hrozbu trestního stíhání, pan Č. pak byl vyslechnut opakovaně, kdy nejprve vypovídat odmítl a při provedení opakované svědecké výpovědi byly jeho odpovědi nejasné a neurčité. Žalobkyně tedy skutečnost, že plnění muselo být poskytnuto plátcem DPH ani na výzvu soud nijak neprokázala.

76. K námitkám žalobkyně, týkajícím se deklarovaných plnění od společnosti HERA, soud konstatuje, že kromě výpovědi p. R. v rámci jiného řízení, podle níž p. R. se žalobkyní nikdy nejednal, správce daně založil své pochybnosti na skutečnosti, že smluvní dokumentace a předávací protokoly obsahovaly pouze obecný popis poskytnutých reklamních služeb. Na základě takto popsaných pochybností správce daně výzvou přenesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že byla fakticky daná plnění poskytnuta tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, na žalobkyni. Následně správce daně, resp. žalovaný s podrobným odůvodněním dospěli k závěru, že buď z důvodu nepředložení žádných důkazních prostředků v případě některých deklarovaných plnění, nebo z důvodu neprůkaznosti předložených důkazních prostředků (fotodokumentace, smlouvy) u jiných deklarovaných plnění žalobkyně neprokázala, že se plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Především že se veškerá předmětná plnění fakticky uskutečnila, případně že se uskutečnila v deklarovaném rozsahu. Soud s obecností odpovídající znění žalobní námitky konstatuje, že tomuto postupu správce daně a žalovaného nemá co vytknout. Správce daně definoval vážné a důvodné pochybnosti, na jejichž základě poté byla žalobkyně povinna prokázat faktické uskutečnění plnění, jak jej tvrdila v předložených daňových dokladech. Ohledně svědecké výpovědi p. H. soud podotýká, že správce daně ani žalovaný ji při hodnocení důkazů nepominuli, k tomu lze odkázat na odstavce 107 a 124 napadeného rozhodnutí.
77. Správci daně přitom nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatelů zdanitelných plnění, nýbrž rovněž také o jeho faktickém uskutečnění v souladu s daňovými doklady (srov. např. výzvu správce daně z 18. 8. 2017, čj. 804571/17/2403-60562-402329, kde na straně 8 dole správce daně uvádí: „*doklady jsou formálně bezvadné, ale neprokazují, že se uvedené práce uskutečnily*“ a na str. 9 stejné výzvy: „*ze žádných předložených listin nebylo možné zjistit konkrétní osoby, které deklarované práce prováděly*“). V takovém případě platí, že pokud žalobkyně neodstranila pochybnosti o výše uvedeném (tj. nejen dodavateli, ale též faktickém uskutečnění plnění), nebylo možné jí uznat nárok na odpočet DPH. Správce daně žalobkyni opakovaně se svými pochybnostmi seznámil a dal jí dostatek prostoru, aby k vyvrácení pochybností předložila důkazy. Své povinnosti však žalobkyně nedostála. Daňové orgány jednoznačně konstatovaly, že žalobkyní předložené důkazy nebyly způsobilé prokázat faktické uskutečnění předmětných plnění v deklarovaném rozsahu. Z předložených fotografií totiž nebylo zjistitelné, ke které konkrétní akci a jakému konkrétnímu reklamnímu plnění v jejím rámci se vztahují. Žádné další důkazy, které by dále rozptýlily pochybnosti správce daně, přitom žalobkyně nepředložila. Ani ve vztahu k plněním, která měla být poskytnuta od dodavatele HERA tak žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a nárok na odpočet jí proto s těchto plnění správce daně odepřel v souladu se zákonem.
78. Závěrem soud shrnuje, že daňové orgány v posuzovaném případě dodržely zásady daňového řízení, formulovaly srozumitelně své pochybnosti o dokladech předložených žalobkyní a řádně ji vyzvaly k předložení dalších důkazů. Žalobkyně však své důkazní břemeno neunesla a navzdory jejím vysvětlením přetrvávaly i nadále pochybnosti o tom, zda se sporné plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách. Z toho důvodu nebylo možné jím uplatněný nárok na odpočet DPH dle § 72 a 73 ZDPH uznat.
79. Soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

80. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud druhým výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 28. června 2023

**JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.**  
předseda senátu